Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13951.000324/2005-63

Processo nº	13951.000324/2005-63
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3401-009.324 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	27 de julho de 2021
Recorrente	COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/07/2004

ATOS COOPERADOS. RECURSO REPETITIVO. HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA.

Conforme decidido pelo STJ ao julgar o REsp 1.141.667/RS sob o rito dos Recursos Repetitivos, o art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E ainda, em seu parágrafo único, alerta queo ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Dito isso, entende-se que a norma declarou a hipótese de não incidência tributária.

CRÉDITO DA COFINS. ATIVIDADE DE CEREALISTA EXERCIDA POR COOPERATIVA AGRÍCOLA. RECEBIMENTO DE PRODUTO IN NATURA DE SEUS ASSOCIADOS. AQUISIÇÃO DESCARACTERIZADA. IMPOSSIBILIDADE DE GERAÇÃO DE CRÉDITO.

In casu, ficou demonstrado que a Contribuinte, uma cooperativa agrícola, não adquiriu produto in natura de pessoa física, mas apenas recebeu de seus associados os aludidos produtos para secar, limpar e padronizar, sem que nessa operação tenha ocorrido ato negocial, mas de mero ato cooperativo, o qual não gera o crédito previsto no §11, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03.

COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. CRÉDITOS PRESUMIDOS. ESTOQUE DE ABERTURA.

Para o cálculo de créditos presumidos sobre os estoques de insumos e produtos existentes em 30 de abril de 2004 deve ser aplicada a alíquota de 0,65%, prevista na legislação específica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a glosa dos fretes descritos na conta contábil 33.06.00.0550, vencido o conselheiro Ronaldo Souza Dias, que dava provimento no item em menor extensão.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

1.1. Trata-se de Declaração de Compensação de PIS não cumulativo exportação apurado no 2º Trimestre de 2004.

1.2. A compensação foi parcialmente homologada pela Delegacia da Receita Federal em Maringá, porquanto:

> 1.2.1. Os bens para revenda transferidos de associados (pessoas físicas e jurídicas), quer do período de apuração, quer do estoque de abertura, não geram direito ao crédito das contribuições pois entre cooperativa e associado não há verdadeira aquisição, mas simplesmente representação/comissão;
>
> 1.2.2. Os dispêndios com material de Almoxarifado (sacolas, tintas para impressoras, ferramentas, matérias de construção e reparos (areia, pedra, tinta, etc), materiais de consumo em laboratório, materiais de expediente e de segurança, materiais elétricos, produtos químicos laboratório, coletores de lixo entre outros), salvo materiais de reposição, não se classificam como insumos das contribuições;
>
> 1.2.3. "*A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre o valor dos custos/despesas com aluguéis, incorridos no mês*", logo, a antecipação de aluguel não é passível de creditamento;
>
> 1.2.4. Fretes de aquisição de insumos, de transferência no curso do processo produtivo, de aquisição de materiais de manutenção e de transferência de mercadoria acabada entre a indústria e os centros de distribuição não se qualificam como fretes de venda e não são passíveis de gerar créditos das contribuições;
>
> 1.2.5. A alíquota do crédito presumido de PIS é 1,155% e não 1,32% como pleiteia a **Recorrente;**

Documento nato-digital

1.2.6. A alíquota do estoque de abertura do PIS é de 0,65% e não de 1,65% como pleiteia a **Recorrente;**

1.2.5. Antes da edição da Lei 10.925/04 a cooperativa não podia se creditar de crédito presumido das contribuições.

1.3. Em Manifestação de Inconformidade a **Recorrente** alega, em síntese:

1.3.1. Homologação tácita das compensações protocoladas até 6 de julho de 2005;

1.3.2. "*Não tem qualquer cabimento afirmar-se que, conquanto a receita ingressada na cooperativa esteja compreendida no campo de incidência das contribuições, com total desprezo ao fato de decorrer ela do ato cooperativo, não possa a cooperativa, sendo o regime legal de apuração o da não-cumulatividade, apurar os respectivos créditos para desconto no valor a recolher*";

1.3.2.1. Por haver incidência das contribuições na transferência do cooperado para a cooperativa, há duplicidade de tributação sobre a mesma grandeza econômica (incidência em cascata), com quebra da não cumulatividade das contribuições;

1.3.3. Os fretes descritos na conta contábil 33.06.00.0550 são de aquisições de insumos, passíveis de creditamento por também serem insumos;

1.3.4. "*O fato, portanto, de ter o artigo 8° da Lei n° 10.925/2004 tomado o cuidado de se referir, de modo expresso, às cooperativas, em relação à matéria nele disciplinada, esclarecendo que também elas fazem jus ao crédito em igualdade de condições com qualquer outra empresa, e isso poucos dias após o artigo 4° da Lei n° 10.892/2004 ter facultado a elas antecipar a adoção do regime não cumulativo com efeitos retroativos aos fatos geradores ocorridos já a partir de 1° de maio daquele ano (...) revela claramente que estavam autorizadas, sim, ao aproveitamento do crédito aqui examinado* [crédito presumido das atividades agroindustriais antes da publicação da Lei 10.925/04]"

1.3.5. Tendo em vista que as cooperativas passaram a apurar regime não cumulativo de PIS 17 meses após o início da vigência deste regime e de COFINS 3 meses depois, "*todo o estoque apurado em data de 1° de maio de 2004 já carregava o custo do tributo calculado integralmente no sistema não cumulativo, o mesmo ocorrendo, de igual modo, relativamente à COFINS, cujos estoques existentes em data de 1° de maio de 2004 haviam ingressado na cooperativa já quando vigente o sistema não cumulativo de exigência da contribuição, carregando, portanto, a carga tributária decorrente da aplicação da alíquota de 7,6%*".

1.4. A DRJ Curitiba deu parcial provimento (reconhecendo a homologação tácita das compensações) à Manifestação de Inconformidade porquanto:

1.4.1. Não compõe a base de cálculo das contribuições os valores de transferência de mercadorias pelos associados à associação, *ex vi* arts. 14 a 16 da MP 2.158-35;

Documento nato-digital

1.4.2. Frete de aquisição de mercadorias não se enquadra como frete de venda, não sendo a despesa passível de creditamento;

1.4.2.1. Ademais, as despesas foram registradas na linha 7/ficha 04 do DACON destinada ao frete e armazenagem de venda;

1.4.3. No período de apuração em voga "*inexistia, em lei, previsão para que a entrega de produtos por pessoas físicas cooperadas gerassem o crédito presumido"*

1.4.4. O "*art. 11 da Lei n." 10.637, de 2002, vigente ao tempo dos períodos de apuração em causa, bem como o art. 27 da IN SRF n. 635, de 2006, são claros em estabelecer que o estoque de abertura do; bens de que trata o art. 30, I e II da precitada lei, existente, no caso, em 30/04/2004, somente dará direito ao crédito presumido, desde que* ***adquirido*** *de pessoa jurídica domiciliada no País*" e não há aquisição de mercadorias de cooperativa por cooperado, sendo indiferente a incidência das contribuições na operação (do cooperado para a cooperativa);

1.4.5. "*Conforme expressamente disposto no art. 11, § 1° da Lei n. 10.637/2002, além do que prevê o art. 27 da IN SRF n.° 635/2006, as alíquotas para o cálculo do crédito presumido sobre os estoques existentes em 30/04/2004, são de 0,65% para o PIS/Pasep e de 3%, para a Cofins, sendo que a pretensão da interessada não encontra suporte na legislação*".

1.5. Intimada, a **Recorrente** busca guarida neste Conselho, reiterando as teses descritas em Manifestação de Inconformidade e argumentando:

1.5.1. A própria Receita Federal por meio da Solução de Consulta COSIT 383/2017 dispõe que a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores referentes às transferências de mercadorias de associado para associação não equivalem a uma isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência, capaz de afasta o creditamento das transferências;

1.5.2. Simples erro formal no preenchimento do DACON não impede o creditamento, quando demonstrada a natureza do crédito;

1.5.3. O § 10° do artigo 3° da Lei 10.637/02 permitia o crédito presumido de aquisições de pessoas físicas.

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. Dispõe a fiscalização que "*a entrega de produção pelo cooperado e recebimento pela cooperativa é um* ***ATO COOPERATIVO****, em que o associado outorga à cooperativa plenos poderes para a sua livre disposição sobre os produtos entregues sem,*

Documento nato-digital

*entretanto, implicar operação de mercado, nem contrato de compra e venda e, conseqüentemente, **NÃO HÁ** de considerá-la na apuração do **CRÉDITO** como bens adquiridos **PARA REVENDA**"* (no período de apuração e no estoque de abertura).

2.1.1. Em sua primeira Manifestação a **Recorrente** argumenta contradição na interpretação normativa (com quebra da não cumulatividade) pois o ato dito cooperativo é tributado pelas contribuições e, novamente, após a saída das mercadorias. Após se deparar com o artigo 15 da MP 2.158-35/01 (e à reboque, com a proibição de creditamento) em Acórdão de Primeira Instância, a **Recorrente** passou a defender que a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores referentes às transferências de mercadorias de associado para associação não se equiparam a isenção, suspensão, operação sujeita à alíquota zero ou não incidência (Solução de Consulta COSIT 383/2017), capaz de afastar o creditamento das transferências.

2.1.2. Não há dúvidas de que no presente caso tratamos de ato cooperativo, isto é, de transferência de mercadorias entre associado e associação. O Tribunal da Cidadania, em Precedente Vinculante (REsp 1.141.667 – Tema 363), decidiu que o ato cooperativo é hipótese de não incidência das contribuições:

> 3. Evidencia-se que a discussão travada na Corte insere-se no conceito daquilo que não é ato cooperativo quando a cooperativa tem faturamento ao estabelecer relação com terceirosnão cooperados. Contudo, resta agora a definição de ato cooperado típico realizado pelas cooperativas, capaz de afastar a incidência das contribuições destinadas ao PIS/COFINS.
>
> 4. **O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados**, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E ainda, em seu parágrafo único, alerta que **o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria**.
>
> 5. Dito isso, **entende-se que a norma declarou a hipótese de não incidência tributária**, tendo em vista a mensagem que veicula, mesmo sem empregar termos diretos ou específicos, por isso que se obtém esse resultado interpretativo a partir da análise de seu conteúdo. Consequentemente, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados), ou pela cooperativa com outras cooperativas, ou pelos associados (cooperados) com a cooperativa, na busca dos seus objetivos institucionais.

2.1.3. Ademais, ao contrário do que dispõe a **Recorrente,** a proibição de auferir crédito básico é pertinente **ao não pagamento** das contribuições (art. 3° § 2° inciso II da Lei 10.833/03). Suspensão, não incidência, alíquota zero, monofasia (salvo, isenção), ao legislador queda exatamente igual: inexistindo pagamento das contribuições não há direito ao crédito básico e, no caso, por Precedente Vinculante, não há incidência das contribuições, sendo de rigor a glosa, como decidiu esta Turma com composição semelhante em Acórdão de Relatoria do Conselheiro Lázaro:

> CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. A Lei nº 10.833/2003, em seu art. 3º, § 2º, inciso II (norma equivalente à existente na Lei nº 10.637/2002, que trata do PIS/Pasep), veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Documento nato-digital

> RECEITAS DAS COOPERATIVAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. De acordo com o art. 15, inciso I, da MP 2.158-35/2001, as receitas das cooperativas, decorrentes da comercialização da produção dos cooperados, poderão ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins, ou seja, são bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.
>
> ATOS COOPERADOS. RECURSO REPETITIVO. HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA. Conforme decidido pelo STJ ao julgar o REsp 1.141.667/RS sob o rito dos Recursos Repetitivos, o art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E ainda, em seu parágrafo único, alerta queo ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Dito isso, entende-se que a norma declarou a hipótese de não incidência tributária. (Acórdão 3401-007.469).

2.2. No ensejo, pela proximidade dos fundamentos da glosa, a fiscalização afasta os **CRÉDITOS PRESUMIDOS** de transferências de mercadorias de pessoas físicas associadas **ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI 10.925/04.** Isto porque, como já dito, entende a fiscalização que o ato cooperativo não é compra e venda e, tampouco, importa em operação de mercado e o artigo 3° § 5° da Lei 10.833/03 era claro ao dispor pela possibilidade de usufruto de crédito presumido das *aquisições* de pessoas físicas – diferentemente do que faz a Lei 10.925/04 ao permitir o crédito decorrente dos "*adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física*".

2.2.1. A **Recorrente,** de outro lado, destaca que o inciso X do artigo 8° da Lei 10.637/02 proibia a adoção do regime não cumulativo às sociedades cooperativas. Por este motivo, o legislador não descreveu no artigo 3° § 5° da Lei 10.833/03 as sociedades cooperativas como beneficiárias do crédito presumido porém apenas as pessoas jurídicas.

2.2.2. Do acima, salta aos olhos que o motivo da glosa não foi a não indicação da cooperativa como beneficiária do crédito presumido descrito no artigo 3° § 5° da Lei 10.833/03 e sim o não enquadramento do ato cooperativo dentro do conceito de aquisição descrito na norma então vigente.

2.2.3. Sobremais, a Lei 10.637/02 não apontava dentre os tipos de pessoas jurídicas excluídas do regime não cumulativo as sociedades cooperativas. A exclusão das sociedades cooperativas do regime não cumulativo adentrou o ordenamento jurídico em 30 de maio de 2003, com a publicação da Lei 10.684/03, a mesma que incluiu o § 10 no artigo 3° da Lei 10.637/02 com o seguinte teor:

> Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

Documento nato-digital

2.2.3.1. Resta claro, portanto, que não houve um *lapso histórico* do legislador, como quer fazer crer a **Recorrente**. O legislador tinha plena ciência da situação específica da **Recorrente** ao limitar o crédito presumido descrito no § 5° do artigo 3° da Lei 10.833/03 para as aquisições de pessoas físicas – hipótese ampliada pela Lei 10.925/04 para as mercadorias recebidas de cooperados – conforme já se pronunciou esta Casa:

> CRÉDITO DA COFINS. ATIVIDADE DE CEREALISTA EXERCIDA POR COOPERATIVA AGRÍCOLA. RECEBIMENTO DE PRODUTO IN NATURA DE SEUS ASSOCIADOS. AQUISIÇÃO DESCARACTERIZADA. IMPOSSIBILIDADE DE GERAÇÃO DE CRÉDITO. In casu, ficou demonstrado que a Contribuinte, uma cooperativa agrícola, não adquiriu produto in natura de pessoa física, mas apenas recebeu de seus associados os aludidos produtos para secar, limpar e padronizar, sem que nessa operação tenha ocorrido ato negocial, mas de mero ato cooperativo, o qual não gera o crédito previsto no §11, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03. (Acórdão 3401-002.510)

2.2.4. Sabedores que a **Recorrente** aceita, sem qualquer ressalva, que não são aquisições as transferências recebidas por si de seus associados, de rigor a manutenção da glosa.

2.3. Por oportuno (sabedores que parte da glosa dos estoques de abertura compartilha o fundamento acima descrito), a fiscalização altera a alíquota dos créditos das contribuições no **ESTOQUE DE ABERTURA** de 0,65% para 1,65%, nos termos do artigo 11 § 1° da Lei 10.637/02:

> Art. 11. A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3°, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II desse artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes em 1o de dezembro de 2002.
>
> § 1° O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o valor do estoque.

2.3.1. Em contraponto, a **Recorrente** ressalta que o artigo 11 da Lei 10.637/02 tem como intuito evitar enriquecimento ilícito de parte a parte. Como no regime anterior ao descrito na Lei 10.637/02 a alíquota de PIS era de 0,65%, nada mais natural que a concessão de crédito neste exato montante. Entretanto, a **Recorrente** aderiu ao regime não cumulativo apenas em maio de 2004. Desta feita, os estoques da **Recorrente** eram compostos integralmente de bens adquiridos com a alíquota de fixada pela Lei 10.637/02, leia-se 1,65%.

2.3.2. Não obstante convidativa (e quiçá, justa) tese da **Recorrente** é fato que o legislador foi claro ao fixar a alíquota de 0,65% aos estoques de abertura, sem ter em mente o momento de adesão ao regime; ao menos não para a **Recorrente.** Veja, os §§ 5º e 7° do artigo 11 da Lei 10.637/02 descrevem alíquota de 1,65% aos estoques de abertura, porém com limitação a alguns produtos/atividades econômicas (petróleo, bebidas, produtos farmacêuticos, etc) e dentre elas não se encontra a **Recorrente.** Assim, não cabe ao interprete distinguir onde o legislador, por sua livre opção, não fez, sendo correta a alíquota de 0,65%, como já se pronunciou a Jurisprudência desta Casa:

> COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. CRÉDITOS PRESUMIDOS. ESTOQUE DE ABERTURA. Para o cálculo de créditos presumidos sobre os estoques

Documento nato-digital

de insumos e produtos existentes em 30 de abril de 2004 deve ser aplicada a alíquota de 0,65%, prevista na legislação específica. (Acórdão 3201001.092)

2.4. No curso do procedimento fiscal a **Recorrente** foi intimada a apresentar esclarecimentos sobre os **CRÉDITOS DE** aquisição de serviço de **FRETE.** Ao fazê-lo, a **Recorrente** subdividiu os fretes em contas contábeis, apontando que a conta 33.06.00.0550 destina-se as despesas de fretes com o deslocamento de mercadorias do produtor rural às unidades industriais – entendida tal despesas como essencial ao processo produtivo da **Recorrente** e consequentemente, passível de creditamento. A fiscalização glosou tais créditos por entender que a única hipótese de gozo de crédito das contribuições é na aquisição de frete de venda e, em reforço, a DRJ destaca que o crédito foi registrado na linha do DACON destinada ao frete de venda.

2.4.1. É fato que o erro em declaração fiscal deve ser demonstrado (art. 147 § 1° do CTN). Não menos verdadeiro é que não há dúvida sobre a natureza jurídica dos fretes contratados pela **Recorrente.** Fisco e **Recorrente,** com base em livros e demais documentos contábeis e fiscais chegaram à conclusão de que os fretes declarados na conta 33.06.00.0550 são de transferência de insumos do produtor rural para a unidade fabril – frete este que, mensalmente, esta Turma declara como passível de creditamento por relevante ao processo produtivo de quem contrata.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário e a ele dou parcial provimento para afastar a glosa dos fretes descritos na conta contábil 33.06.00.0550.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Documento nato-digital